

Kohtuasi C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

versus

Directeur général des impôts,

Ministère public

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour de cassation (Prantsusmaa))

Otsene maksustamine – Juriidilistele isikutele Prantsusmaal kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetav maks – Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjad – Maksuvabastusest keeldumine – Direktiiv 77/799/EMÜ – Osundatud lõivude ja maksude mitteammendav loetelu – Sarnane maks – Teabevahetuse piirid – Kahepoolne leping – EÜ asutamislepingu artikkel 73b (nüüd EÜ artikkel 56) – Kapitali vaba liikumine – Maksupettuste vastane võitlus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Õigusaktide ühtlustamine – Liikmesriikide asutuste vastastikune abi otseste ja kaudsete maksude valdkonnas – Direktiiv 77/799*

(Nõukogu direktiiv 77/799, artikli 1 lõiked 2 ja 3)

2. *Õigusaktide ühtlustamine – Liikmesriikide asutuste vastastikune abi otseste ja kaudsete maksude valdkonnas – Direktiiv 77/799*

(Nõukogu direktiiv 77/799, artikli 8 lõige 1)

3. *Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Juriidilistele isikutele kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetav maks*

(EÜ asutamislepingu artikkel 73b (nüüd EÜ artikkel 56))

1. Juriidilistele isikutele selles liikmesriigis kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetav liikmesriigi kehtestatud maks kujutab endast selliste maksudega sarnast maksu, mis on nimetatud direktiivi 77/799 liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otseste ja kaudsete maksustamise valdkonnas, artikli 1 lõikes 3 ja mida võetakse kapitali osadelt selle direktiivi artikli 1 lõike 2 mõttes.

(vt punkt 37, resolutiivosa punkt 1)

2. Direktiiviga 77/799, liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas, ja eelkõige artikli 8 lõikega 1 ei ole vastuolus see, et kaks liikmesriiki on seotud rahvusvahelise lepinguga, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja kehtestada vastastikuse haldusabi eeskirjad tulu- ja kapitalimaksude valdkonnas, ja mis jätab oma kohaldamisalast välja ühe liikmesriigi teatud maksumaksjate kategooria, kes on kohustatud tasuma maksu, mis kuulub selle direktiivi kohaldamisalasse, kui teavet esitama pidava liikmesriigi õigusaktid või haldustava ei võimalda pädeval asutusel seda teavet vastu võtta ega kasutada nimetatud liikmesriigi oma tarbeks, mille kontrollimine on siseriikliku kohtu ülesanne.

(vt punkt 55, resolutiivosa punkt 2)

3. Asutamislepingu artiklit 73b (nüüd EÜ artikkel 56) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, mis vabastavad liikmesriigis asuvad äriühingud selles liikmesriigis juriidilistele isikutele kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetavast maksust, samas kui need õigusnormid kehtestavad teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele maksust vabastamiseks tingimuse, et esimese liikmesriigi ja selle teise liikmesriigi vahel oleks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping, või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui esimeses liikmesriigis asuvaid äriühinguid, ja mis ei luba teises liikmesriigis asutatud äriühingul esitada tõendeid, mis võimaldavad tuvastada selle äriühingu aktsionärideks olevate füüsiliste isikute isikuandmeid.

(vt punkt 102, resolutiivosa punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

11. oktoober 2007(*)

Otsene maksustamine – Juriidilistele isikutele Prantsusmaal kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetav maks – Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjad – Maksuvabastusest keeldumine – Direktiiv 77/799/EMÜ – Osundatud lõivude ja maksude mitteammendav loetelu – Sarnane maks – Teabevahetuse piirid – Kahepoolne leping – EÜ asutamislepingu artikkel 73b (nüüd EÜ artikkel 56) – Kapitali vaba liikumine – Maksupettuste vastane võitlus

Kohtuasjas C-451/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Cour de cassation'i (Prantsusmaa) 13. detsembri 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. detsembril 2005, menetluses

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

versus

Directeur général des impôts,

Ministère public,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud G. Arestis (ettekandja), E. Juhász, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik J. Swedenborg,

arvestades kirjalikus menetluses ja 24. jaanuari 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA, esindaja: advokaat J. J. Gattineau,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J. C. Gracia,
- Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou ja K. Boskovits,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja M. de Grave,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: V. Jackson, keda abistas *barrister* T. Ward,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J. P. Keppenne,

olles 26. aprilli 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artiklite 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) ja 73b (nüüd EÜ artikkel 56), samuti nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179; edaspidi „direktiiv 77/799”) tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (edaspidi „ELISA”) ja directeur général des impôts (maksuamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selle äriühingu maksustamist juriidilistele isikutele Prantsusmaal kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetava maksuga (edaspidi „vaidlusalune maks”).

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Direktiivi 77/799 artikkel 1 pealkirjaga „Üldsätted” näeb ette:

„1. Liikmesriikide pädevad asutused vahetavad kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu [...]

2. Olenemata kogumise viisist käsitatakse tulu- ja kapitalimaksudena kõiki makse kogusissetulekult, kogukapitalilt või sissetuleku või kapitali osadelt, sealhulgas makse vallas- või kinnisvara võõrandamisel saadud tulult, makse ettevõtete makstud töötasude ja palkade kogusumma pealt ning ka makse kapitali kallinemise pealt.

3. Lõikes 2 nimetatud maksud on praegu eelkõige järgmised:

[...]

Prantsusmaal:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...]

4. Lõiget 1 kohaldatakse ka kõikidele hiljem kehtestatud samaväärsetele või sarnastele maksudele, mis täiendavad või asendavad lõikes 3 loetletud makse [...]

[...]”.

4 Direktiivi 77/799 artikli 1 lõikes 1 sätestatud teabe osas näevad selle direktiivi artiklid 2, 3 ja 4 ette sätted, mis puudutavad vastavalt teabevahetust taotluse alusel, automaatset teabevahetust ja omaalgatuslikku teabevahetust.

5 Nimetatud direktiivi artikkel 8 pealkirjaga „Teabevahetuse ulatus” sätestab:

„1. Käesoleva direktiiviga ei kohustata teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada.

2. Teabe esitamisest võib keelduda, kui see tooks kaasa äri-, tööstus- või kutsesaladuse või turustusprotsessi avalikustamise või oleks vastuolus avaliku korraga.

3. Liikmesriigi pädev asutus võib teabe esitamisest keelduda, kui asjassepuutuv riik ei saa praktilistel või õiguslikel põhjustel esitada sarnast teavet.”

6 Direktiivi 77/799 artikkel 11 pealkirjaga „Ulatuslikuma abi lubatavus” sätestab, et „[e]espool toodud sätted ei takista muudest õigusaktidest tuleneda võivaid ulatuslikumaid teabevahetamiskohustusi”.

Siseriiklik õigus

7 Code général des impôts’ (üldine maksuseadustik, edaspidi „CGI”) artiklid 990D ja 990E

sätetavad 30. detsembri 1992. aasta seadusest nr 92-1376 1993. aasta riigieelarveseaduse kohta (*JORF* nr 304, 31.12.1992) tulenevas redaktsioonis:

„Artikkel 990D:

Juriidilised isikud, kellele kuulub otse või vahendaja kaudu üks või mitu Prantsusmaal asuvat kinnisasja või kes on nende kinnisasjadega seotud asjaõiguste omanikud, on kohustatud tasuma igal aastal maksu, mis vastab 3%-le selle kinnisasja turuväärtusest või sellega seotud asjaõiguse väärtusest.

Prantsusmaal asuvate kinnisasjade või piiratud asjaõiguste omamisena vahendaja kaudu käsitletakse olukorda, kus juriidilisel isikul on osalus, sõltumata selle vormist või suurusest, teises juriidilises isikus, kes on nende asjade või õiguste omanik või kellel on osalus kolmandas juriidilises isikus, kes on ise asjade või õiguste omanik või vahendaja osaluste ketis. Seda sätet kohaldatakse sõltumata vahendajaks olevate juriidiliste isikute arvust.

Artikkel 990E

Artiklis 990D ette nähtud maksu ei kohaldata:

- 1) juriidilistele isikutele, kui nende vara hulka kuuluvad kinnisasjad artikli 990D mõttes, mis asuvad Prantsusmaal, moodustavad vähem kui 50% nende Prantsusmaal asuvast varast. Selle sätte kohaldamisel ei arvata vara moodustavate kinnisasjade hulka vara, mida artiklis 990D nimetatud juriidilised isikud või vahendajad kasutavad oma kutsetegevuses, mis ei ole seotud kinnisvaraga;
- 2) juriidilistele isikutele, kelle asukoht on riigis või territooriumil, mis on Prantsusmaaga sõlminud haldusabi lepingu võitlemaks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, kes deklareerivad igal aastal hiljemalt 15. mail artiklis 990F ette nähtud kohas, 1. jaanuari seisuga neile kuuluvate kinnisasjade asukoha, kirjelduse ja väärtuse, nende osanike või aktsionäride isikuandmed ja aadressid sama kuupäeva seisuga ning viimastele kuuluvate osade või aktsiate arvu,
- 3) juriidilistele isikutele, kelle juhtimise tegelik keskus on Prantsusmaal ja teistele juriidilistele isikutele, keda asutamislepingu kohaselt ei maksustata suuremal määral, kui nad teatavad igal aastal või võtavad ja täidavad kohustuse teatada maksuhaldurile viimase nõudmisel 1. jaanuari seisuga talle kuuluvate kinnisasjade asukoha ja kirjelduse, oma aktsionäride, osanike või muude liikmete isikuandmed ja aadressi, viimastele kuuluvate aktsiate, osade või muude õiguste arvu ning tõendi nende residentsuse kohta [...].”

Rahvusvaheline õigus

8 Prantsuse Vabariigi ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vahelise tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise lepingu, mis allkirjastati 1. aprillil 1958 Pariisis ja mida on muudetud 8. septembril 1970 Pariisis allkirjastatud lisaga (edaspidi „1. aprilli 1958. aasta leping”), artikli 21, lõige 1 sätestab:

„Ühe lepingupooleks oleva riigi kodanikelt ja äriühingutelelt või muudelt ühendustelt ei võeta teises riigis muid ega kõrgemaid makse kui need, mida võetakse viimati nimetatud riigi enda kodanikelt, äriühingutelt või muudelt ühendustelt.”

9 1. aprilli 1958. aasta lepingu artikli 22 lõige 1 sätestab:

„Mõlema riigi pädevad asutused võivad nii omal algatusel kui taotluse korral vahetada

vastastikkuse tingimisel käesoleva lepingu nõuetekohaseks kohaldamiseks vajalikku teavet, mida mõlema riigi maksualased õigusaktid võimaldavad hankida tavapärase haldustava raames [...]”.

10 1. aprilli 1958. aasta lepingut puudutava 8. septembri 1970. aasta kirjavahetuse kohaselt leidsid Prantsuse ja Luksemburgi valitsus, et „alates selle lepingu jõustumisest ei pea seda kohaldama valdusettevõtjatele asjaomaste Luksemburgi õigusaktide mõttes (praegu 31. juuli 1929. aasta seadus ja 27. detsembri 1937. aasta dekreetseadus) ega Prantsusmaa residendiks oleva isiku sellisele tulule, mida ta saab neist äriühingutest, ega osalustele, mis tal neis äriühingutes on”.

11 Prantsusmaa Vabariigi ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vaheline leping, mis allkirjastati Pariisis 31. märtsil 1930, näeb ette eelistatuima riigi klausli.

12 Selle lepingu artikli 9 kohaselt „võtavad mõlemad kõrged lepinguosaliselised topeltmaksustamise küsimuste lahendamiseks kohustuse sõlmida lühima aja jooksul erileping, mis puudutab makse, lõive ja muid rahalisi koormatisi, mille osas kodanikud ja äriühingud on maksukohustuslased”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 ELISA on Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtja, mis asutati vastavalt loi du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières (*Holding companies*) (31. juuli 1929. aasta seadus äriühingutes finantsosaluse omandamise kohta) (*Mém.* 1929, lk. 685) sätete alusel, mida on muudetud suurhertsogi 24. märtsi 1989. aasta määrusega (*Mém.* A 1989, lk 181).

14 Selle seaduse artikli 1 teise lõigu kohaselt on valdusettevõtja vabastatud tulumaksust, täiendavast maksust, lisamaksust, samuti dividendimaksust ja kohalikest maksudest (*centimes additionnels*). Vastavalt nimetatud seaduse artikli 1 kuuendale lõigule on järelevalve- ja uurimisõigus antud asjaomasele maksuametile ja see piirdub äriühingu maksuõigusliku staatusega seotud asjaolude ja andmete ning äriühingu makstavate maksude täpse ja nõuetekohase kogumise eesmärgil saadud dokumentide läbivaatamise ja kontrollimisega.

15 Eelotsusetaotluse kohaselt kuulub ELISA-le Prantsusmaa territooriumil palju kinnisasju, mistõttu kohaldatakse tema suhtes CGI artiklite 990 D jj sätteid, mis kehtestavad vaidlusaluse maksu.

16 Samuti tuleneb eelotsusetaotlusest, et ELISA oli täitnud seaduses ette nähtud deklaratsioonid, jättes aga vastavad maksud tasumata. Pärast seda kui maksuhaldur teatas nimetatud äriühingule 18. detsembril 1997 nende maksudega seotud ümberarvutustest, alustas maksuhaldur nende sisse nõudmist. Kuna ELISA kaebus jäeti rahuldamata, pöördus ta maksuameti vastu Tribunal de grande instance de Paris'sse eesmärgiga saada nendest maksudest vabastus.

17 Pärast kahte negatiivset otsust, mille tema suhtes langetasid vastavalt 28. oktoobril 1999 Tribunal de grande instance de Paris ja 5. juulil 2001 Cour d'appel de Paris (Pariisi apellatsioonikohus) esitas ELISA kassatsioonkaebuse.

18 Cour de cassation otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ asutamislepingu artiklitega 52 jj ning 73b jj on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on sätestatud [CGI] artiklites 990 D jj, mis annavad juriidilistele isikutele, kelle juhtimise tegelik

keskus asub Prantsusmaal, õiguse saada vabastust [vaidlusalusest] maksust ning kehtestavad selle õiguse saamiseks juriidiliste isikute osas, kelle juhtimise tegelik keskus asub teises riigis – isegi kui tegemist on Euroopa Liidu liikmesriigiga –, tingimuse, et Prantsusmaa ja selle riigi vahel oleks maksude tasumisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui juriidilisi isikuid, kelle juhtimise tegelik keskus asub Prantsusmaal?

2. Kas selline maks nagu vaidlusalune maks kujutab endast kapitalimaksu direktiivi [77/799] artikli 1 mõttes?

3. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, kas liikmesriikidele direktiiviga [77/799] pandud kohustused vastastikuse abi kohta maksustamise valdkonnas on vastuolus sellega, et liikmesriigid kohaldavad maksustamise valdkonnas vastastikust abi käsitleva kahepoolse lepingu alusel sama olemusega kohustusi, mille alla ei kuulu Luksemburgi valdusettevõtjate taoline maksumaksjate kategooria?

4. Kas EÜ asutamislepingu artiklid 52 jj ning 73b jj panevad liikmesriigile, kes on teiste riikidega – sõltumata sellest, kas nad on Euroopa Liidu liikmed – sõlminud lepingu, mis sisaldab maksustamise valdkonnas mittediskrimineerimise klauslit, kohustuse anda juriidilisele isikule, kelle juhtimise tegelik keskus asub teise liikmesriigi territooriumil, samad soodustused, mis on selle klausliga ette nähtud, kui talle kuulub esimese liikmesriigi territooriumil üks või mitu kinnisasja ja kui teine liikmesriik ei ole esimese suhtes samaväärse klausliga seotud?"

Eelotsuse küsimused

19 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasi puudutab liikmesriikidega seotud asjaolusid, välistades mis tahes kolmandad riigid. Järelikult puudutavad eelotsuse küsimustele antavad vastused vaid liikmesriikide vahelisi suhteid.

Teine küsimus

20 Teise küsimusega, mida tuleks uurida kõigepealt, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas vaidlusalune maks kujutab endast kapitalimaksu direktiivi 77/799 artikli 1 mõttes.

21 Sellega seoses tuleb esmalt meenutada, et direktiivi 77/799 artikli 1 lõike 2 kohaselt käsitletakse tulu- ja kapitalimaksudena olenemata kogumise viisist kõiki makse kogusissetulekult, kogukapitalilt või sissetuleku või kapitali osadelt, sealhulgas makse vallas- või kinnisvara võõrandamisel saadud tulult, makse ettevõtete makstud töötasude ja palkade kogusumma pealt ning ka makse kapitali kallinemise pealt.

22 Sellest sättest tuleneb selgelt, et lisaks kogusissetulekule ja kogukapitalile käsitleb direktiiv 77/799 ka makse, mida kogutakse sissetuleku või kapitali osadelt. Järelikult moodustavad sellised maksud sõltumata nende nimetusest samuti osa maksudest, mille osas liikmesriikide pädevad asutused vahetavad vastavalt direktiivile 77/799 igasugust teavet, mille alusel on neil võimalik nimetatud makse nõuetekohaselt määrata.

23 Teiseks, direktiivi 77/799 artikli 1 lõike 3 kohaselt on selle direktiivi artikli lõikes 2 nimetatud lõivud ja maksud Prantsusmaa puhul eelkõige impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle, taxe foncière sur les propriétés bâties ja taxe foncière sur les propriétés non-bâties.

24 Direktiivi 77/799 artikli 1 lõikest 3 nähtub ühemõtteliselt, et selles artiklis nimetatud lõivude ja

maksude loetelu ei ole ammendav.

25 Neil asjaoludel tuleb kohe alguses jätta tähelepanuta väide, mille kohaselt ei ole direktiiv 77/799 põhikohtuasjas kohaldatav, kuna seda maksu ei ole selle direktiivi artikli 1 lõikes 3 nimetatud.

26 Asjaolu, et direktiivi 77/799 artikli 1 lõikes 3 sätestatud lõivude ja maksude loetelu ei ole ammendav, toetab ka selle artikli lõige 4, mis sätestab, et liikmesriikide pädevad asutused vahetavad igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata samaväärseid või sarnaseid makse, mis täiendavad või asendavad lõikes 3 loetletud makse.

27 Kuigi Prantsuse valitsus täielikult nõustub, et direktiivi 77/799 artikli 1 lõikes 3 nimetatud lõivude ja maksude loetelu ei ole ammendav, väidab ta siiski, et vaidlusaluse maksu tunnusjooned ei võimalda seda samastada kapitalimaksuga direktiivi 77/799 artikli 1 lõigete 1–3 mõttes ning et järelilikult ei ole see direktiiv põhikohtuasjas kohaldatav.

28 Selle kohta märgib nimetatud valitsus esiteks, et vaidlusalust maksu ei võeta mitte füüsilistelt vaid juriidilistelt isikutelt ja teiseks, et selle maksu eesmärk on vöidelda maksustamise vältimisega.

29 Esitatud väite kohta tuleb kohe alguses sedastada, et direktiivi 77/799 artikli 1 lõikest 3 nähtub, et nende lõivude ja maksude hulgas, mille osas liikmesriikide pädevad asutused vahetavad igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata makse, on juriidilistelt isikutelt võetavad maksud nagu *taxe professionnelle*, millele direktiivi 77/799 artikli 1 lõige 3 sõnaselgelt viitab.

30 Järelikult tuleb väide, et direktiivis 77/799 nimetatud lõivud ja maksud ei puuduta juriidilisi isikuid, jätta tähelepanuta.

31 Mis puudutab Prantsuse valitsuse teist argumenti, siis tuleb märkida, eeldusel et vaidlusaluse maksu eesmärk on vöidelda maksustamise vältimisega, et see asjaolu ei saa igal juhul üksi tähendada seda, et direktiivi 77/799 kohaldatavus põhikohtuasjas oleks kaheldav.

32 Muu hulgas tuleb meenutada, et direktiiv 77/799 näeb just maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks, samuti tulu- ja kapitalimaksu õigesti määramise võimaldamiseks ette mehhanismid, millega tugevdada ühendusesiseste maksuametite vahelist koostööd (vt selle kohta eelkõige 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C?420/98: W. N., EKL 2000, lk I?2847, lk 22, ja 26. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?533/03: komisjon vs. nõukogu, EKL 2006, lk I?1025, punktid 70 ja 71).

33 Tundub siiski, et selle väitega püüab Prantsuse valitsus tõendada, et vaidlusalust maksu ei saa pidada kapitalimaksuks direktiivi 77/799 mõttes. Taolist väidet toetab asjaolu, et vaidlusalust maksu võetakse juriidilistelt isikutelt.

34 Need väited tuleb aga jätta tähelepanuta.

35 Lisaks asjaolule, nagu on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, et direktiivi 77/799 kohaldamisalast ei jää mingil juhul välja juriidilistelt isikutelt võetavad lõivud ja maksud, tuleb meenutada, et vaidlusalune maks kuulub tasumisele nende juriidiliste isikute poolt, kes on Prantsusmaal asuvate kinnisasjade omanikud ja see arvutatakse nende kinnisasjade väärtuse põhjal.

36 Tuleb sedastada, et nimetatud maksu võetakse asjaomase juriidilise isiku vara ühelt osalt. Seega kuulub see lõivude ja maksude hulka, mida sõltumata nende nimetusest võetakse

sissetuleku või kapitali osadelt direktiivi 77/799 artikli 1 lõike 2 mõttes.

37 Kõigist eespool toodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb teisele küsimusele vastata, et vaidlusalune maks kujutab endast selliste maksudega sarnast maksu, mis on nimetatud direktiivi 77/799 artikli 1 lõikes 3 ja mida võetakse kapitali osadelt selle direktiivi artikli 1 lõike 2 mõttes.

Kolmas küsimus

38 Sellele küsimusele vastamiseks peab meenutama esiteks kohustusi, mis tulenevad liikmesriikidele direktiivi 77/799 asjaomastest sätetest ja teiseks kohustusi, mis tulenevad kahele käesolevat kohtuasja puudutavale liikmesriigile 1. aprilli 1958. aasta lepingust.

39 Seoses direktiiviga 77/799 kehtestatud kohustustega tuleb kõigepealt täpsustada, et selle direktiivi artikli 1 lõigete 1, 3 ja 4 sätete alusel vahetavad liikmesriikide pädevad asutused igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu, samuti samaväärseid või sarnaseid makse nagu vaidlusalune maks.

40 Seejärel, direktiivi 77/799 artikli 2 kohaselt toimub teabevahetus asjaomase liikmesriigi pädeva asutuse taotluse alusel. Nagu nähtub selle direktiivi artiklist 3 vahetavad liikmesriigid teavet ka automaatselt, eelnevalt taotlust esitamata, direktiivis nimetatud teatud liiki juhtudel või vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 4 omaalgatuslikult.

41 Selle kohta näeb direktiivi 77/799 artikli 8 lõige 1 ette, et viimane ei kohusta teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal nimetatud uurimist oma tarbeks teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada.

42 Lõpuks, direktiivi 77/799 artikli 11 kohaselt ei takista selle sätted muudest õigusaktidest tuleneda võivate ulatuslikumate teabevahetamiskohustuste täitmist.

43 Mis puudutab kohustusi, mis tulenevad 1. aprilli 1958. aasta lepingu artikli 22 lõikest 1, siis sätestab viimane, et mõlema asjaomase liikmesriigi – antud juhul Prantsuse Vabariik ja Luksemburgi Suurhertsogiriik – haldusasutused võivad, kas omal algatusel või taotluse alusel, vahetada vastastikkuse tingimusel teavet, mida siseriiklikud maksualased õigusaktid võimaldavad saada tavapärase haldustava raames nimetatud lepingu korrapäraseks kohaldamiseks. Teabevahetus ei puuduta siiski Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjaid.

44 Nimetatud lepingu sätetest on selgelt näha, et see näeb ette samalaadseid kohustusi nagu direktiiv 77/799.

45 Neil asjaoludel küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas liikmesriikidele direktiiviga 77/799 pandud kohustustega vastastikkuse abiga maksustamise valdkonnas on vastuolus see, kui liikmesriigid kohaldavad 1. aprilli 1958. aasta lepingust tulenevaid kohustusi.

46 Selle kohta on esiteks väidetud, et nimetatud lepingust tulenevad kohustused ei mõjuta kuidagi direktiivi 77/799 kohaldatavust. Kreeka valitsuse arvates on need kohustused igal juhul hõlmatud direktiivi artikliga 11, mis näeb ette, et direktiivi sätted ei takista muudest õigusaktidest tuleneda võivate ulatuslikumate teabevahetamiskohustuste täitmist.

47 See argument tuleb pikema analüüsita tagasi lükata. Ei ole kahtlust, et Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjate osas ei ole 1. aprilli 1958. aasta lepingust tulenevatel kohustustel teabevahetuse osas laiemat ulatust. Vastupidi, nende eesmärk on piirata või isegi välistada teabevahetus, kui see on seotud nimetatud valdusettevõtjaid puudutava teabega.

48 Seetõttu ei saa põhikohtuasjas õiguspäraselt tugineda direktiivi 77/799 artiklile 11.

49 Teiseks väidab Prantsuse valitsus, et direktiivi 77/799 artikli 8 lõikest 1 nähtub, et sellega ei ole vastuolus see, kui antud asjas kohaldatakse 1. aprilli 1958. aasta lepingut, mis jätab välja asjaomaste siseriiklike ametiasutuste ja Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjate vahelise teabevahetuse süsteemi.

50 Selles osas tuleneb direktiivi 77/799 artikli 8 lõikest 1, et selle direktiiviga ei kohustata teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada.

51 Prantsuse valitsuse arvates piirduvad asjaomased Luksemburgi õigusnormid sellega, et nõuavad Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjatelt, et viimased esitaksid teavet oma õigusliku staatuse kohta ja näevad ette, et neilt ei või nõuda mingisugust teavet seoses maksustamisega.

52 Järelikult, kui see on nii Luksemburgi asjaomaste õigusnormide kohaselt, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul, siis kuulub Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjate olukord seoses liikmesriikide vastastikuse abiga otseste ja kaudsete maksude osas direktiivi 77/799 artikli 8 lõike 1 kohaldamisalasse.

53 Sama kehtib ka 1. aprilli 1958. aasta lepingu suhtes, millest nähtub, et lepingupooled jätavad selles ette nähtud teabesüsteemist välja nimetatud valdusettevõtjad.

54 1. aprilli 1958. aasta leping üksnes peegeldab antud valdkonnas Luksemburgi asjaomaseid õigusakte, mis tähendab, et ka see leping on oma piiratud kohaldamisala osas hõlmatud direktiivi 77/799 artikli 8 lõikega 1.

55 Neil asjaoludel tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiiviga 77/799 ja eelkõige selle direktiivi artikli 8 lõikega 1 ei ole vastuolus see, et kaks liikmesriiki on seotud rahvusvahelise lepinguga, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja kehtestada vastastikuse haldusabi eeskirjad tulu- ja kapitalimaksude valdkonnas, ja mis jätab oma kohaldamisalast välja ühe liikmesriigi teatud maksumaksjate kategooria, kes on kohustatud tasuma maksu, mis kuulub selle direktiivi kohaldamisalasse, kui teavet esitama pidava liikmesriigi õigusaktid või haldustava ei võimalda pädeval asutusel seda teavet vastu võtta ega kasutada nimetatud liikmesriigi oma tarbeks, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Esimene küsimus

56 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas asutamislepingu sätetega, mis puudutavad asutamisevabadust ja kapitali vaba liikumist, on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis vabastavad vaidlusalusest maksust Prantsusmaal asuvad äriühingud, samas kui need õigusnormid kehtestavad teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele maksust vabastamiseks tingimuse, et Prantsuse Vabariigi ja selle liikmesriigi vahel oleks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid äriühinguid maksustada suuremal määral kui Prantsusmaal asuvaid äriühinguid.

57 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult tõlgendust nii asutamislepingu artikli 52 kohta, mis puudutab asutamisevabadust, kui ka artikli 73b kohta, mis

puudutab kapitali vaba liikumist, siis tuleb teha kindlaks, kas siseriiklikud õigusnormid, mis on kõne all põhikohtuasjas, võivad kuuluda nende vabaduste kohaldamisalasse.

58 Asutamislepingu artikliga 73b seoses tuleb meenutada, et õigusega omandada, kasutada ja võõrandada teise liikmesriigi territooriumil kinnisvara, mis, nagu tuleneb EÜ artikli 54 lõike 3 punktist e [muudetuna EÜ artikli 44 lõike 2 punkt e], on vajalik täiendus asutamisevabadusele, kaasneb selle teostamisel kapitali liikumine (25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 22 ja viidatud kohtupraktika).

59 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, nagu nähtub nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (artikkel tühistati Amsterdami lepinguga) (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisas esitatud kapitali liikumise nomenklatuurist, mis on kapitali liikumise mõiste defineerimisel endiselt kasutatav juhisenä, hõlmab kapitali liikumine mitteresidentide tehinguid, millega need teevad liikmesriigi territooriumil investeeringuid kinnisvarasse (vt eespool viidatud kohtuotsus Festersen, punkt 23 ja viidatud kohtupraktika).

60 On teada, et põhikohtuasja hageja, Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtja, ostis Prantsusmaal asuva kinnisvara. Pole kahtlust, et taoline piiriülene investimine on käsitletav kapitali liikumisena nimetatud nomenklatuuri mõttes (vt 5. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/03: D, EKL 2005, lk I-5821, punkt 24).

61 Sellest järeldub, et niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas kuuluvad kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

62 Mis puudutab asutamislepingu artiklit 52, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et asutamisevabadus, mille see artikkel annab ühenduse kodanikele, hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida äriühinguid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, ning hõlmab äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 29, ja 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I-8203, punkt 17 ja viidatud kohtupraktika).

63 Lisaks on asutamine asutamislepingu mõttes väga lai mõiste, mis annab ühenduse kodanikule võimaluse osaleda püsivalt ja kestvalt tema päritoluriigist erineva liikmesriigi majanduselus ja saada sellest kasu, soodustades nii füüsilisest isikust ettevõtjate tegutsemisega majanduslikku ja sotsiaalselt põimumist ühenduses (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 18 ja viidatud kohtupraktika).

64 Selleks et võiks kohaldada asutamisevabadust puudutavaid sätteid, on üldjuhul vajalik, et vastuvõttavas liikmesriigis oleks tagatud alaline kohalolek, ning kinnisvara omandamise ja valdamise puhul, et tegutsetakse aktiivselt selle haldamisega (eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 19).

65 Käesolevas kohtuasjas, kuigi põhikohtuasja hageja omas Prantsusmaal kinnisvara, ei nähtu eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud asjaolude kirjeldusest ega Euroopa Kohtus esitatud märkustest, et ta omaks kinnisvara oma majandustegevuse raames või et ta haldaks oma kinnisvara ise.

66 Seega tuleb järeldada, et asutamisevabadust reguleerivaid sätteid ei saa põhimõtteliselt

kohaldada sellistel asjaoludel nagu on välja toodud eelotsusetaotluses.

67 Eespool toodud kaalutluste tõttu tuleb uurida, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, mis on kõne alla põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut.

68 Sellega seoses tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19; 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt, EKL 2007, lk I-1835, punkt 19, 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 21).

69 Samuti tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 keelatud kapitali liikumist piiravad meetmed on sellised, mille tõttu liikmesriigi mitteresidendid võivad hoiduda investeringute tegemisest selles liikmesriigis või residendid investeringute tegemisest teise liikmesriiki (eespool viidatud kohtuotsus Festersen, punkt 24 ja viidatud kohtupraktika).

70 Mis puudutab juriidilisi isikuid, kelle juhtimise tegelik asukoht on Prantsusmaal, siis nemad on CGI artikli 990E punkti 3 alusel vaidlusalusest maksust vabastatud, kui nad teatavad igal aastal või võtavad ja täidavad kohustuse teatada maksuhaldurile viimasel nõudmisel 1. jaanuari seisuga neile kuuluvate kinnisasjade asukoha ja kirjelduse, oma aktsionäride, osanike või muude liikmete isikud ja aadressid, viimastele kuuluvate aktsiate, osade või muude õiguste arvu ning tõendi nende elukoha kohta, kus neid maksustatakse.

71 Seoses juriidiliste isikutega, kelle asukoht asub muus liikmesriigis kui Prantsusmaa, näeb CGI artikli 990E punkt 2 ette, et need juriidilised isikud vabastatakse vaidlusalusest maksust – sarnaselt neile, kelle asukoht on Prantsusmaal – kui nad deklareerivad iga aasta 1. jaanuaril neile kuuluvate kinnisasjade asukoha, kirjelduse ja väärtuse, oma aktsionäride ja osanike isikud ja aadressid samal kuupäeval, samuti viimastele kuuluvate aktsiate või osade arvu.

72 CGI sama sätte kohaselt on siiski vajalik, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks oleks sõlmitud haldusabi leping või CGI artikli 990E punkti 3 kohaselt leping, mille järgi asjaomaseid juriidilisi isikuid ei maksustata rohkem kui juriidilisi isikuid, kelle juhtimise tegelik keskus on Prantsusmaal.

73 Mis puudutab CGI artikli 990E lõikes 2 ette nähtud maksuvabastust, siis oli nimetatud artiklis viidatud leping küll sõlmitud, kuid Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjad nagu põhikohtuasja hageja on jäetud selle kohaldamisalast välja ja ei saa seega kasutada vaidlusaluse maksu vabastust.

74 Juriidiliste isikute kohta, kelle juhtimise keskus ei ole Prantsusmaal ja kes võivad kasutada CGI artikli 990E punktis 3 ette nähtud maksuvabastust, tuleb märkida, et käesoleval ajal ei ole Prantsuse Vabariigi ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vahel sõlmitud ühtki erilepingut, mille eesmärk oleks lahendada topeltmaksustamise küsimusi. Just neil asjaoludel, nagu märgiti selgelt eelotsusetaotluses, jättis maksuhaldur põhikohtuasjas CGI artikli 990E punkti 3 kohaldades rahuldamata hageja esitatud taotluse vaidlusalusest maksust vabastamise kohta.

75 Eespool toodud kaalutlustest tuleneb, et selleks, et juriidilised isikud, kelle juhtimise keskus ei ole Prantsusmaal, saaks kasutada CGI artikli 990D ja artikli 990E punktide 2 ja 3 alusel vaidlusalusest maksust vabastamist, peavad nad erinevalt teistest maksukohustuslastest vastama täiendavale tingimusele, nimelt sellele, mis on seotud Prantsuse Vabariigi ja asjaomase liikmesriigi vahel sõlmitud lepingu olemasoluga.

76 Sellega seoses tuleb märkida, et taolise lepingu puudumisel jääb juriidiline isik, kelle juhtimise keskus ei ole Prantsusmaal, ilma võimalusest tulemuslikult taotleda CGI artikli 990D ja artikli 990E punktide 2 ja 3 alusel vaidlusalusest maksust vabastamist. Seega, võttes arvesse asjaolu, et üksnes asjaomaste riikide asi on otsustada, kas end lepingute kaudu siduda, siis saab kinnitust see, et haldusabi lepingu või muu lepingu olemasoluga seotud tingimus võib kaasa tuua korra, mille kohaselt selle kategooria juriidilisi isikuid ei saagi *de facto* vaidlusalusest maksust vabastada.

77 Sellest järeldeb, et põhikohtuasjas kõnealuste siseriiklike õigusnormidega ette nähtud nõuded vaidlusalusest maksust vabastuse saamiseks muudavad mitteresidentidest äriühingutele nagu Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjad kinnisvarainvesteeringu Prantsusmaal vähem atraktiivseks.

78 Järelikult kujutavad nimetatud õigusnormid kõnealuste juriidiliste isikute jaoks kapitali vaba liikumise piirangut, mis on asutamislepingu artikliga 73b põhimõtteliselt keelatud.

79 Neil asjaoludel tuleb uurida kolmandaks ja viimasena, kas vaidlusaluse maksuga kaasnev piirang on õigustatud ülekaaluka avaliku huviga.

80 Selle kohta väidab Prantsuse valitsus, et vaidlusalune maks on osa maksudest kõrvalehoidumise vastasest võitlusest, mille eesmärk on ärgitada juriidilisi isikuid, kes omavad otseselt või kaudselt Prantsusmaal kinnisvara, avalikustama tema osanikeks või aktsionärideks olevaid füüsilisi või juriidilisi isikuid.

81 Igal juhul tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et võitlus maksude tasumisest kõrvalehoidumisega kujutab endast ülekaalukat avalikku huvi, mis võib õigustada vaba liikumise piirangut (vt eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 32, samuti 30. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?150/04: komisjon vs. Taani, EKL 2007, lk I?1163, punkt 51 ja viidatud kohtupraktika).

82 Sellegipoolest peab kõnealune piirang olema taotletava eesmärgi saavutamiseks kohane ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Manninen, punkt 29, Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 32, ja komisjon vs. Taani, punkt 46, ning 5. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?522/04: komisjon vs. Belgia, EKL 2007, lk I?5701, punkt 47).

83 Seega tuleb uurida, kas vaidlusalune maks on kohane maksudest kõrvalehoidumisega võitlemisel ja ega see ei lähe kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.

84 Prantsuse valitsuse seisukoht on, et vaidlusaluse maksu eesmärk on vähendada Prantsuse kapitalimaksu maksjate tahet vältida selle maksu maksmist läbi Prantsusmaal asuvate kinnisasjade omanikeks saavate äriühingute asutamise liikmesriikides, mis ei ole Prantsuse Vabariigiga sõlminud haldusabi lepingut ega lepingut, mis sisaldab rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit, mille kohaselt ei või neid äriühinguid maksustada suuremal määral kui Prantsusmaal asuvaid äriühinguid.

85 Vaidlusaluse maksu eesmärk on eelkõige võidelda sellega, et füüsilised isikud, kes on maksuresidendid Prantsusmaal ja kelle kinnisvaralt võetakse üldjuhul kapitalimaksu, asutavad sellised äriühingud, mis on maksuresidendid mõnes teises liikmesriigis, kellelt Prantsuse Vabariik ei saa kohast teavet füüsiliste isikute kohta, kellel on neis äriühingutes osalus.

86 Tundub, et maksuvabastuse olulise kriteeriumi moodustab tegelikult see, kas Prantsuse

maksuhaldur võib otse küsida välisriigi maksuhaldurilt igasugust teavet, mis on vajalik vastavalt CGI artiklile 990E Prantsusmaal asuva kinnisvaraga seotud omandiõigusi või muid asjaõigusi omavate äriühingute tehtavate deklaratsioonide kinnitamiseks, samuti nende füüsiliste isikute, kes on maksuresidendid Prantsusmaa, deklaratsioonide kinnitamiseks seoses nende kapitalimaksuga maksustatava kinnisvaraga.

87 Maksustades kõik äriühingud, mis ei vasta sellele tingimusele, on põhikohtuasjas kõnealuste Prantsuse õigusnormide tagajärg see, et maksustatakse kinnisvara, mis kuulub äriühingutele, mida kasutavad „kattena” füüsilised isikud, keda selliste äriühingute puudumisel maksustatakse kapitalimaksuga.

88 Vaidlusalune maks võimaldab seega võidelda tegevuse vastu, mille ainus eesmärk on hoiduda kapitalimaksu tasumisest, mida vastasel korral peaksid maksma Prantsusmaal asuvad füüsilised isikud, või vähemalt muuta selline tegevus vähem atraktiivseks. Niisiis on see maks kohane eesmärgi suhtes, milleks on võitlus maksudest kõrvalehoidumisega.

89 Seega jääb üle kindlaks teha, ega vaidlusaluse maksuga ei minda kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.

90 Selle kohta väidab Prantsuse valitsus, et vaidlusaluse maksu vabastusele on vaja läheneda piiratult, kuna Prantsuse maksuametil on raske tõendada maksudest kõrvalehoidumist, kuna puudub usaldusväärne teave, mis võimaldaks kinnitada maksumaksjate deklaratsioonides esitatud teavet.

91 Tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on põhjendus võitlemiseks maksudest kõrvalehoidumisega vastuvõetav üksnes siis, kui viimati nimetatud tegevus puudutab puhtalt fiktiivseid skeeme, mille eesmärk on maksuseaduste kohaldamisest kõrvale hoida, mis välistab igasuguse üldise eelduse, et tegemist on pettusega. Järelikult ei ole maksudest kõrvalehoidumise üldine eeldus piisav, et õigustada selliseid maksualaseid meetmeid, mis kahjustavad asutamislepingu eesmärkide täitmist (vt selle kohta 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon vs. Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 45, 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 27, ja 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 50 ja viidatud kohtupraktika).

92 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib liikmesriik kasutada direktiivi 77/799 selleks, et saada teise liikmesriigi pädevatelt asutustelt igasugust teavet, mis võimaldab tal õigesti kindlaks määrata nimetatud direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate maksude suuruse (vt eespool viidatud kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 71, ja komisjon vs. Taani, punkt 52). Lisaks nähtub teisele eelotsuse küsimusele antud vastusest, et vaidlusalune maks kuulub direktiivi 77/799 kohaldamisalasse.

93 Igal juhul nähtub kolmandale küsimusele antud vastusest, et 1. aprilli 1958. aasta lepingu piiratud kohaldamisala kuulub põhikohtuasja kontekstis direktiivi 77/799 artikli 8 lõike 1 kohase teabevahetuse piirangu hulka, nii et Prantsuse maksuameti jaoks võib osutuda võimatuks tõhusalt võidelda maksudest kõrvalehoidumisega neil juhtudel, kui tegemist on Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjatega.

94 Igal juhul tuleneb ka kohtupraktikast, et kuigi direktiivi 77/799 artikli 8 lõige 1 ei kohusta liikmesriikide maksuametite tegema koostööd, kui viimaste õigusaktid või haldustavad ei luba pädevatel asutustel oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada, ei saa sellise koostöö taotlemise võimatus õigustada maksusoodustuse andmisest keeldumist.

95 Miski ei takista asjaomastel maksuhalduritel nõuda maksumaksjalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks selleks, et saaks õigesti hinnata asjaomaseid makse ja lõive, ning kui vaja, võib maksuhaldur keelduda mahaarvamisest või maksuvabastusest, kui neid tõendeid ei esitata (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Taani, punkt 54 ja viidatud kohtupraktika).

96 Niisiis ei saa *a priori* välistada maksukohustuslase võimalust esitada asjaomaseid tõendeid, mille alusel maksusummat sissenõudvad liikmesriigi maksuametid saavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata, et ta ei soovinud vältida ega kõrvale hoida maksude tasumisest (vt selle kohta 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-254/97: Baxter jt, EKL lk I-4809, punktid 19 ja 20, ja 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I-2057, punkt 25).

97 Lisaks tuleb märkida, et põhikohtuasjas esinenud asjaoludel võib see, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksuametilt otse teabe küsimine võib osutuda võimatuks, muuta teabe kontrollimise tunduvalt raskemaks.

98 Siiski ei saa sellega õigustada sellest liikmesriigist pärit investorite investeeringutele maksusoodustuse andmise kategoorilist keeldumist. Kui Luksemburgi õiguse alusel asutatud valdusettevõtjad taotleavad vaidlusalusest maksust vabastust, võib Prantsuse maksuhaldur nõuda neilt äriühingutelt endilt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et tagada nende omandiõiguste ja viimaste aktsionäride struktuuri täielik läbipaistvus, ja seda sõltumata haldusabi lepingu olemasolust või sellise lepingu olemasolust, mis näeb maksustamise valdkonnas ette mittediskrimineerimise klausli.

99 Antud juhul ei võimalda põhikohtuasjas kõnealused Prantsuse õigusnormid äriühingutel, mis jäävad välja haldusabi lepingu kohaldamisalast ja ei kuulu sellise lepingu kohaldamisalasse, mis näeb maksustamise valdkonnas ette mittediskrimineerimise klausli, kuid kes investeerivad Prantsusmaal asuvasse kinnisvarasse, esitada tõendeid, mis võimaldavad teha kindlaks nende aktsionäride isikud ja muu teabe, mida Prantsuse maksuamet peab vajalikuks. Järelikult näitab see, et need õigusaktid takistavad igal juhul nende äriühingute võimalust tõendada, et nende eesmärk ei ole maksudest kõrvale hoidumine.

100 Sellest järeldeb, et Prantsuse valitsus oleks võinud võtta meetmeid, mis on vähem piiravad taotletava eesmärgi saavutamiseks, milleks on võitlemine maksudest kõrvalehoidumisega.

101 Järelikult ei õigusta vaidlusalust maksu võitlus maksudest kõrvalehoidumisega.

102 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklit 73b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis vabastavad vaidlusalusest maksust Prantsusmaal asuvad äriühingud, samas kui need õigusnormid kehtestavad teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele maksust vabastamiseks tingimuse, et Prantsuse Vabariigi ja selle liikmesriigi vahel oleks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping, või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui Prantsusmaal asuvaid äriühinguid, ja mis ei luba teises liikmesriigis asutatud äriühingul esitada tõendeid, mis võimaldavad tuvastada selle äriühingu

aktsionärideks olevate füüsiliste isikute isikuandmeid.

Neljas küsimus

103 Arvestades Euroopa Kohtu antud vastuseid kolmele esimesele küsimusele ei ole vaja eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljandale küsimusele vastata.

Kohtukulud

104 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Juriidilistele isikutele kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetav maks kujutab endast selliste maksudega sarnast maksu, mis on nimetatud 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas, mida on muudetud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ, artikli 1 lõikes 3 ja mida võetakse kapitali osadelt selle direktiivi artikli 1 lõike 2 mõttes.**
- 2. Direktiiviga 77/799, mida on muudetud direktiiviga 92/12, ja eelkõige artikli 8 lõikega 1 ei ole vastuolus see, et kaks liikmesriiki on seotud rahvusvahelise lepinguga, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja kehtestada vastastikuse haldusabi eeskirjad tulu- ja kapitalimaksude valdkonnas, ja mis jätab oma kohaldamisalast välja ühe liikmesriigi teatud maksumaksjate kategooria, kes on kohustatud tasuma maksu, mis kuulub selle direktiivi kohaldamisalasse, kui teavet esitama pidava liikmesriigi õigusaktid või haldustava ei võimalda pädeval asutusel seda teavet vastu võtta ega kasutada nimetatud liikmesriigi oma tarbeks, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.**
- 3. EÜ asutamislepingu artiklit 73b (nüüd EÜ artikkel 56) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis vabastavad Prantsusmaal asuvad äriühingud Prantsusmaal juriidilistele isikutele kuuluvate kinnisasjade turuväärtuselt võetavast maksust, samas kui need õigusnormid kehtestavad teises liikmesriigis asuvatele äriühingutele maksust vabastamiseks tingimuse, et Prantsuse Vabariigi ja selle liikmesriigi vahel oleks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks sõlmitud haldusabi leping, või et rahvuse alusel mittediskrimineerimise klauslit sisaldavat lepingut kohaldades ei või neid juriidilisi isikuid maksustada suuremal määral kui Prantsusmaal asuvaid äriühinguid, ja mis ei luba teises liikmesriigis asutatud äriühingul esitada tõendeid, mis võimaldavad tuvastada selle äriühingu aktsionärideks olevate füüsiliste isikute isikuandmeid.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.